

0-792963

На правах рукописи

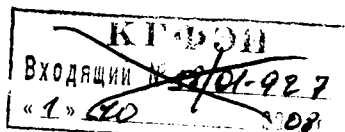
С.А.Ануров

ТАХТОМЫСОВА Данара Ануаровна
УЧЕТ И КОНТРОЛЬ ПОТОКОВ ЗАТРАТ НА
ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ
МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕГО
ПРЕДПРИЯТИЯ

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Саратов - 2008



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета Саратовского государственного аграрного университета им. Н.И.Вавилова.

Научный руководитель - канд. экон. наук, профессор
Говорунова Татьяна Владимировна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Панкова Светлана Валентиновна
- канд. экон. наук, профессор
Церпенто Светлана Ивановна

Ведущая организация - Пензенская государственная
сельскохозяйственная академия.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000712655

Защита состоится 15 октября 2008 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С
А

Уч
сов

КОНТРОЛЬНЫЕ ЛИСТЫ
СРОКОВ ВОЗВРАТА
КНИГА ДОЛЖНА БЫТЬ
ВОЗВРАЩЕНА НЕ ПОЗДНЕ
УКАЗАННОГО ЭТОГО СРОКА
Копия, пред. вклад

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность исследования. Функционирование мясоперерабатывающих предприятий осуществляется в условиях повышенного спроса на мясколбасные изделия, о чем свидетельствует его рост за последние пять лет на 83%. При этом российский рынок мясколбасной продукции в настоящее время, являясь одним из самых быстрооборачиваемых в пищевой промышленности, считается перспективным направлением инвестирования, что обуславливает развитие крупных и создание множества малых предприятий по производству этой продукции.

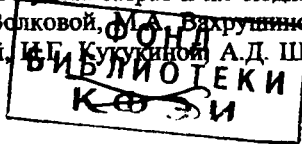
Экономическая основа функционирования мясоперерабатывающих предприятий, включающая процесс заготовки мяса, его переработки и производства мясколбасных изделий, требует правильной организации массива учетно-контрольной информации о затратах для их оптимизации и поддержания соответствующего уровня качества производимой мясной продукции.

В рамках данной проблемы особое место занимают вопросы выделения объектов учета затрат при производстве продукции мясоперерабатывающими предприятиями, а также контроля затрат производства мясколбасных изделий в процессе их первичного наблюдения и бюджетирования.

В условиях усиления конкурентных преимуществ особое внимание обращается на качество продукции, что подтверждается проводимыми консалтинговой компанией "Системы Бизнес Роста" исследованиями регионального рынка колбасной продукции, где основными критериями называются свежесть (84,9% от опрошенных респондентов), вкус (74,6%) и внешний вид (57,5%). Достижение высокого уровня качества продукции связано с соблюдением при ее изготовлении высоких нормативных требований, определенных ГОСТами, и сертификацией мясколбасной продукции, изготовленной по ТУ, что зависит от правильной организации учета и контроля потоков формирования затрат на обеспечение качества мясколбасной продукции.

Экономическая важность вопросов учета и контроля потоков формирования затрат производства продукции мясоперерабатывающими предприятиями, а также обеспечение ее качества, обуславливает повышенный интерес к решению указанных проблем.

Разработанность темы исследования. В настоящее время вопросы внутреннего учета и контроля затрат по мясной промышленности рассматриваются в трудах М.Ф. Бычкова, М.Г. Зайцева, В.М. Елкина, С.М. Козлова, В.Э. Керимова, Н.П. Кондракова, Г.М. Лисовича, И.Ю. Ткаченко, И.Е. Глушкова, Т.В. Киселева, М.С. Кузьминой, В.В. Гальцова, Е.В. Пономаренко и других авторов. Что касается вопросов организации управленческого учета затрат и их бюджетирования, то они представлены в работах О.Н. Волковой, М.А. Вахрушиной, А.Т. Головизиной, О.И. Архиповой, В.Ф. Палий, И.Г. Кукушкиной, А.Д. Шеремета,



К.М. Гарифуллина, Т.П. Карповой, В.Б.Ивашкевича, Л.И. Хоружий, Е.В. Акчурина, Л.П. Солодко, О.Д. Кавериной, В.В. Иванова, П.В. Богаченко, О.К. Хана, С.В. Панковой, М.З. Пизенгольца, Е.Б. Козина, Т.А. Козиной, О.С. Красовой, В.Г. Лебедева и других авторов. Однако, несмотря на многообразие публикаций, остаются не в полной мере разработаны вопросы, связанные с формированием затрат и организацией их учета и внутреннего контроля на мясоперерабатывающих предприятиях.

Целью диссертационного исследования является разработка теоретических положений и рекомендаций по организации учета и внутреннего контроля потоков затрат на производство продукции мясоперерабатывающих предприятий.

- обосновать влияние отраслевой специфики рынка мяскоколбасной продукции на создание информационной базы о формировании затрат мясоперерабатывающего производства;
- определить объекты учета затрат и калькулирования на технологических стадиях переработки и изготовления продукции мясоперерабатывающими предприятиями;
- предложить группировку затрат по стадиям технологического процесса в разрезе бизнес-единиц и ассортимента;
- систематизировать первичную информацию о затратах на производство мяскоколбасной продукции и разработать документы для регламентации расхода ресурсов и осуществления их внутреннего учета и контроля;
- определить контрольно-информационные потоки о затратах на производство мяскоколбасной продукции при составлении производственного бюджета в разрезе технологических стадий переработки мясного сырья и изготовления продукции;
- рекомендовать состав затрат на обеспечение качества мяскоколбасной продукции при организации их аналитического учета;
- разработать методику анализа эффективности затрат на базе показателей оценки качества мясопроизводства.

Объектом исследования избраны мясоперерабатывающие предприятия Саратовской области.

Информационной базой исследования послужили законодательные акты и нормативные документы государственных органов власти Российской Федерации и Саратовской области, статистические данные Госкомстата РФ и Госкомстата по Саратовской области. Информация, опубликованная в экономической литературе, периодической печати и на сайтах Интернета по изучаемой проблеме, труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные проблемам контроля, бюджетирования и анализа затрат на мясоперерабатывающих предприятиях.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке принципов построения эффективной системы учета и внутреннего контроля затрат на производство мяскоколбасной продукции.

Основные результаты, определяющие научную новизну, заключаются в следующем:

- выявлено влияние специфики рынка мяскоколбасной продукции на создание информационной базы о формировании затрат мясоперерабатывающего производства;

- определены объекты учета затрат по стадиям переработки и изготовления мяскоколбасных изделий и разработан перечень объектов калькулирования в разрезе наименований изготавливаемых полуфабрикатов и готовой продукции;

- даны рекомендации по повышению аналитичности группировки затрат при производстве мяскоколбасной продукции в части разукрупнения статьи "Сырье и материалы" и выделения самостоятельных: "Затраты на обеспечение качества мяскоколбасной продукции", "Расходы на рекламу";

- разработаны новые формы документов первичного наблюдения по актам о браке в посолочном и термическом участках, о возврате некачественной продукции и дополнены действующие формы новыми реквизитами по учету затрат в процессе производства;

- определены информационные потоки составления производственного бюджета бизнес-единиц для осуществления контроля за процессом формирования затрат по производству мясных изделий;

- рекомендован состав затрат на обеспечение качества мяскоколбасной продукции по бизнес-процессам переработки и изготовления с выделением затрат: на осуществление контроля качества; исправление и ликвидацию дефектов, выявленных в процессе производства полуфабрикатов и мяскоколбасной продукции; предотвращение дефектов полуфабрикатов и мяскоколбасной продукции и подтверждение качества мяскоколбасной продукции;

- разработана методика анализа эффективности затрат на базе показателей оценки качества мяскоколбасной продукции в разрезе ее ассортимента с введением коэффициента качества.

Теоретическая и практическая значимость обусловлена актуальностью исследуемых проблем. Основные выводы и положения работы расширяют теоретическую, эмпирическую и методическую базу исследования проблем группировки затрат и документального их оформления, а также анализа затрат на обеспечение качества мяскоколбасной продукции.

Применение методики проведения внутреннего контроля обеспечит систему управления мясоперерабатывающим производством надежной, уместной и полезной учетно-контрольной информацией для обоснованности затрат на обеспечение качества мясколбасной продукции.

Результаты исследования могут использоваться мясоперерабатывающими предприятиями при разработке нормативных и методических документов по организации проведения внутреннего контроля затрат и обеспечения качества продукции.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты диссертации были опубликованы на вузовских, региональных, всероссийских, международных конференциях: "Социально-экономические проблемы развития АПК" (Саратов, 2006 г.), "Проблемы и перспективы совершенствования управления национальным экономическим потенциалом" (Саратов, 2006г.), "Учётно-аналитическое обеспечение и оценка управленческих решений" (Саратов 2006г.), "Модели управленческого учёта и их аналитическое обеспечение" (Саратов, 2007 г.), "Проблемы и перспективы развития агропромышленного рынка" (Саратов 2007г.), "Учётно-аналитическое обеспечение управления деятельностью организаций АПК" (Саратов 2007г.), "Пути и механизмы обеспечения конкурентоспособности российских регионов" (Саратов 2007г.), "Проблемы управленческой системы повышения качества учётной информации" (Саратов 2008г.); в Вестнике СГСЭУ; на ежегодных научных конференциях профессорско-преподавательского состава Саратовского государственного аграрного университета им. Н.И. Вавилова.

Наиболее существенные положения и результаты работы нашли отражение в 11 опубликованных работах, общим объемом 20,8 п.л., в том числе авторских – 11,8 п.л.

Отдельные предлагаемые автором рекомендации по организации первичного наблюдения процесса производства и группировки затрат на обеспечение качества мясколбасной продукции внедрены в ООО ПКФ "Вихрь-98".

Объём и структура диссертации. Работа имеет следующую структуру, определенную предметом исследования и совокупностью решаемых задач:

Введение

Глава 1. Информационная база о формировании затрат мясколбасных изделий в обрабатывающих производствах

1.1. Влияние отраслевой специфики рынка мясколбасной продукции региона на формирование затрат мясоперерабатывающего производства

1.2. Объекты учета затрат и калькулирования при производстве изделий мясоперерабатывающими предприятиями

Глава 2. Методика учета и контроля затрат на мясоперерабатывающих предприятиях

2.1. Калькуляционная группировка затрат мясных изделий

2.2. Порядок контроля затрат производства мясколбасных изделий в процессе их первичного наблюдения

2.3. Вопросы осуществления контроля затрат на производство мясколбасных изделий в системе бюджетирования

Глава 3. Проблемы формирования учетно-аналитической информации по затратам на качество мясколбасного производства

3.1. Классификация затрат на обеспечение качества мясколбасной продукции

3.2. Методика анализа эффективности затрат на базе показателей оценки качества мясо-производства

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

Объем диссертации составляет 167 страниц. Список использованной литературы содержит 152 источника. В работе 26 приложений, 33 таблицы и 16 рисунков.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Рынок мясопродуктов, являясь важнейшим сегментом продовольственного рынка, определяется объемами производства и потребления мяса и продуктов его переработки, возросшими за последние пять лет на 83,2% (табл.1).

Таблица 1. Производство основных видов мясной продукции в 2006-2007 гг. в Российской Федерации (по данным Росстата), тыс. т.

Наименование мясоколбасной продукции	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2007 г. в % к 2006 г.	2006 г. в % к 2005 г.
Колбасные изделия	2078,2	2198,4	2353,1	107,0	105,8
Мясные полуфабрикаты	1073,9	1092,8	1191,3	109,0	101,7
Консервы мясные, муб.	550,8	522,9	529,6	101,3	94,9

Ведущую роль в функционировании производства мясных продуктов в настоящее время занимают крупные мясоперерабатывающие предприятия, на которые приходится 18% от всего мяса, поступившего в промышленную переработку России. При этом мясоперерабатывающие предприятия сталкиваются с дефицитом производства мясного сырья, что приводит, с одной стороны, к использованию не отвечающего требованиям отечественных стандартов импортного мяса, а, с другой стороны, оказывает существенное влияние на формирование затрат при производстве мясных изделий.

Что касается Саратовской области, то, как показали исследования, более 60% на региональном рынке колбасных изделий и мясных деликатесов занимают местные мясоперерабатывающие предприятия.

Современная организационно-техническая структура тесно зависит от технологии изготовления мясоколбасной продукции и ориентирована на выделение бизнес-единиц, где формируется информация об объектах учета затрат и калькулирования для решения задач управления себестоимостью.

С учетом проведенных теоретических изысканий по проблеме определения объектов учета затрат и объектов калькулирования, а также ориентируясь на технологический процесс мясоколбасного производства, разработан перечень объектов учета затрат по каждому переделу мясоперерабатывающего предприятия с указанием объектов калькулирования (табл.2):

Таблица 2. Рекомендуемые объекты учета затрат и калькулирования при производстве изделий мясоперерабатывающими предприятиями

Объекты учета затрат	Объекты калькулирования
Бизнес-процессы по технологическим стадиям производства	Полуфабрикаты и готовая мясколбасная продукция
<i>Первая технологическая стадия производства: Переработка мясного сырья</i>	
Размораживание, обвалка и жиловка мяса	Обваленное и жилованное мясо, шпик, отходы, жир-сырец, щековина, вырезка, кости, сухожилия, хрящи, обрезь
Измельчение мясного сырья	Измельченное мясное сырье
Взвешивание полуфабрикатов	Полуфабрикаты
Изготовление рассола, перемешивание его с измельченным мясным сыром	Полуфабрикаты
<i>Вторая технологическая стадия производства: Изготовление мясколбасных изделий</i>	
Приготовление фарша	Фарш вареных, варено-копченых, полукопченых, копченых колбас, сосисок, сарделек
Формирование батонов	Полуфабрикаты
Осадка, подсушка, обжарка, варка, копчение, охлаждение	Готовые изделия: вареные, варено-копченые, полукопченые, копченые, сосиски, сардельки по сортам
Проведение лабораторных исследований по органолептическим и физико-химическим показателям качества готовой продукции	
Упаковка, маркировка и хранение	

Приведенные этапы производства мясколбасной продукции свидетельствуют о сложности технологического процесса с большим количеством переделов по переработке исходного сырья и полуфабрикатов, что требует организации контроля затрат на мясоперерабатывающих предприятиях.

Методика учета и контроля затрат, формирующих стоимость мясных изделий, основывается на:

- группировке затрат, позволяющей оценить используемые в процессе производства ресурсы и определить общую потребность по их однородности;
- правильной организации первичного наблюдения;
- использования элементов бюджетирования.

С целью повышения аналитичности статей, степени их контролируемости, что особенно актуально для выделения затрат, связанных с обеспечением качества изготавливаемой продукции, в диссертации разработана калькуляционная группировка затрат, позволяющая организовать контроль себестоимости мясколбасной продукции в разрезе стадий технологического процесса (табл.3).

**Таблица 3. Группировка издержек при калькулировании
мясоколбасных изделий**

Рекомендуемая по стадиям технологического процесса в разрезе бизнес-единиц									
в следующей группировке издержек	Переработка			Изготовление			Контроль качества, упаковка, маркировка		
	Колбасные изделия	Мясные деликатесы	Консервы	Колбасные изделия	Мясные деликатесы	Консервы	Колбасные изделия	Мясные деликатесы	Консервы
1. Сырье и основные материалы:									
1.1. Жированное мясо	+	+	+	+	+	+	-	-	-
1.2. Мясо на костях	+	-	+	+	-	+	-	-	-
1.3. Субпродукты	+	-	-	+	-	-	-	-	-
1.4. Пищевые жиры	+	-	+	+	-	+	-	-	-
1.5. Оболочка для колбасных изделий	+	-	+	+	-	+	-	-	-
1.6. Крахмал	+	-	-	+	-	-	-	-	-
1.7. Специи	+	+	+	+	+	+	-	-	-
2. Вспомогательные материалы:									
2.1. Дополнительные ингредиенты	+	+	+	+	+	+	-	-	-
2.2. Тара и упаковка	-	-	-	-	-	-	+	+	+
3. Полуфабрикаты	+	+	+	+	+	+	-	-	-
4. Транспортно-заготовительные расходы	+	+	+	-	-	-	-	-	-
5. Возвратные отходы (вычитаются)	+	+	+	+	+	+	-	-	-
6. Тепло и энергия на технологические цели	+	+	+	+	+	+	+	+	+
7. Основная заработная плата производственных рабочих	+	+	+	+	+	+	+	+	+
8. Дополнительная заработная плата производственных рабочих	+	+	+	+	+	+	+	+	+
9. Отчисления ЕСН	+	+	+	+	+	+	+	+	+
10. Естественная убыль мяса и мясопродуктов	+	+	+	+	+	+	+	+	+
11. Потери от брака	+	+	+	+	+	+	+	+	+
12. Затраты на обеспечение качества мясоколбасной продукции	+	+	+	+	+	+	+	+	+
13. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	+	+	+	+	+	+	+	+	+
14. Расходы на подготовку и освоение производства	+	+	+	+	+	+	+	+	+
15. Общепроизводственные расходы	+	+	+	+	+	+	+	+	+
16. Общехозяйственные расходы	+	+	+	+	+	+	+	+	+
17. Коммерческие расходы	+	+	+	+	+	+	+	+	+
18. Расходы на рекламу	+	+	+	+	+	+	+	+	+
19. Сопутствующая продукция	+	+	-	-	-	-	-	-	-
20. Непроизводительные расходы	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Проведенные исследования показали, что действующая статья "Сырье и материалы" включает в свой состав большое количество наименований исходного сырья, что не позволяет контролировать его использование по каждому его на-

именованию. В частности, установив удельные веса всей номенклатуры сырья и материалов, выделяли существенные из них, такие как: 1. Сырье и основные материалы: 1.1. Жилованное мясо; 1.2. Мясо на костях; 1.3. Субпродукты; 1.4. Пищевые жиры; 1.5. Оболочка для колбасных изделий; 1.6. Крахмал; 1.7. Специи. 2. Вспомогательные материалы: 2.1. Дополнительные ингредиенты; 2.2. Тара и упаковка.

При производстве мяскоколбасных изделий имеют место потери, связанные с усушкой мяса, субпродуктов и другого сырья при хранении, термической обработке в пределах установленных норм, уваром, которые также отражают в укрупненной статье "Сырье и материалы" по соответствующим видам мяса. При этом в межинвентаризационный период в карточках учета движения мяса на холодильники определяют потери по естественной убыли, поэтому считаем их выделить в самостоятельную статью: "Естественная убыль мяса и мясопродуктов", где также рекомендуем учитывать сумму потерь сырья и материалов в пути в пределах норм естественной убыли, завуалированную в статье "Транспортно-заготовительные расходы".

Кроме того, при производстве мяскоколбасной продукции возникают непроизводительные расходы, которые составляют существенную долю расходов и к ним относят: сырье, материалы и полуфабрикаты, не соответствующие стандартам и техническим условиям, полученные от других предприятий и не подвергшиеся обработке: мясо, субпродукты; мяскоколбасная продукция, принятая из торговой сети по истечении срока реализации, для переработки ее на другие виды изделий. Учитывая существенный удельный вес таких расходов предлагаем их также обособить в отдельную статью затрат "Непроизводительные расходы".

Особое внимание мясоперерабатывающим предприятиям необходимо уделять затратам на качество, для контроля за которыми рекомендуем выделить их в отдельную статью "Затраты на обеспечение качества мяскоколбасной продукции", поскольку в условиях жесткой конкуренции на рынке колбасных изделий показатели качества определяют спрос.

Как показали исследования, мясоперерабатывающие предприятия тратят до 10% средств на рекламу своей продукции, расходы по которой в статье "Коммерческие расходы", где также формируются другие затраты, связанные со сбытом продукции. В целях выявления эффективности рекламных расходов и существенности их удельного веса потребовалось введение отдельной статьи "Расходы на рекламу".

Другим вопросом осуществления контроля затрат на производство мяскоколбасной продукции по бизнес-единицам является правильная организация первичного наблюдения.

Как показало обследование первичного учета мясоперерабатывающих предприятий, все документы можно объединить в две группы:

- документы по основным нормативам, регламентирующим расходы трудовых и материальных ресурсов;
- документы внутреннего учета и контроля.

Что касается документов нормативного характера, то они имеют место недостатки как по составу используемых форм, так и по их содержанию, разрабаты-

ваются на основе рецептур, определенных ГОСТами и ТУ. Однако, в условиях постоянного обновления ассортимента возникает потребность в разработке новых рецептур, основанных на нормативах, отсутствующих в ГОСТах. Поэтому для установления нормативов предлагаем применять аналитический метод, в рамках которого нормативы расхода материалов определяются исходя из утвержденных рецептур изготовления мясных изделий или прямыми замерами расхода на каждое изделие по всем видам сырья и материалов.

Фрагмент документа по расчету норматива затрат на сырье, основных и вспомогательных материалов для производства варено-копченой колбасы "Московская", представлен на рис.1.

Вид сырья, основных и вспомогательных материалов	Рецептура, кг		Стоимость, руб.		Норматив, руб.	
	на 100 кг	всего	учётная цена за кг	всего	на всю продукцию	на 100 кг
Говядина жилованная в.с.	75	3750	95	356250	356250	7125
Свинина жилованная	25	1250	80	100000	100000	2000
Соль поваренная пищевая	3	150	2	300	300	6,0
Натрия нитрит	0,01	0,5	19	9,5	9,5	0,19
Сахар-песок	0,2	10	17	170	170	3,4
Перец черный молотый	0,15	7,5	200	1500	1500	30
Кардамон	0,03	1,5	250	375	375	7,5
Крута говяжья 45-65	79	3950	4	15800	15800	316
ИТОГО	х	х	х	474404,5	474404,5	9488,09

Рис.1. Фрагмент документа по расчету норматива на сырье, основных и вспомогательных материалов для производства колбасной продукции

Рекомендуемые нормативы необходимы для определения оптимального расхода исходного сырья при изготовлении продукции высокого качества и проведения анализа затрат на обеспечение качества мяскоколбасных изделий.

Другим важным документом, регламентирующим расход трудовых и материальных ресурсов, является попередельно-технологическая карта, позволяющая контролировать переменные затраты. Однако для организации контроля затрат по бизнес-единицам потребовалось введение таких реквизитов как: виды работ, нормативные затраты бизнес-процессов по их статьям с выявлением отклонений и предложениями по их устранению и предупреждению нерационального потребления ресурсов. Это позволит исключить составление лишних первичных документов на перерасход сырья, материалов и заработной платы.

Что касается документов внутреннего учета и контроля, то, как показали обследования первичного учета в бизнес-единицах, они не систематизированы и также имеют недостатки как по составу используемых форм, так и по отсутствию необходимых реквизитов. Решение этой проблемы связываем с разработкой новых форм и пересмотром существующих первичных документов.

Так, при организации учета потерь на каждом технологическом этапе рекомендуем в документах: "Рапорт о переработке сырья и выработке полуфабрикатов для колбасного производства" (форма П-11, П-12 мясо), "Журнал ежеднев-

ного учета обвалки и жиловки мяса" ввести реквизиты по указанию причин потерь и виновных лиц.

В части установления контроля за образованием отходов в "Накладной на внутреннее перемещение сырья" (форма №П-20 мясо) рекомендуем указывать фактическое количество полученных отходов, норму выхода и отклонение от установленных норм, установление причин и виновников их возникновения.

Что касается потерь сырья, то они, как показали исследования, при изготовлении мяскоколбасных изделий возникают на всех этапах технологического процесса, что отражается в Акте о браке. Существующая форма этого акта, как правило, составляется на последнем технологическом этапе, что затрудняет определение места наличия возникновения потерь, и их виды. В целях устранения этого недостатка предлагается ввести акты о браке в процессе посола сырья, его измельчения и формовки батонов.

Другим документом, оформляющим потери, является акт на дефростацию, который составляется при размораживании поступившего мяса в цех разделки, обвалки и его жиловки с указанием веса партий мяса до начала и после окончания этого процесса. Однако данный документ не позволяет контролировать потери, поскольку в нем отсутствуют реквизиты, характеризующие нормы потерь при размораживании, их причины и виновники.

Кроме того, как показали исследования существующего порядка учета потерь на мясоперерабатывающих предприятиях, то данные о возврате колбасной продукции оформляются справкой, составленной в произвольной форме, без указания причин и виновников возврата. В целях организации контроля возврата продукции, рекомендуем составлять "Акт о возврате", где отражается дата возврата, количество и стоимость возвращенных изделий, причины и виновники возврата, и "Ведомость о возврате по наименованиям колбасной продукции и покупателям" для ежедневного обобщения информации о возврате.

Таким образом, в целях устранения и расширения информационной базы контроля затрат на производство мяскоколбасных изделий предлагаем новые и усовершенствованные действующие формы документов (табл.4).

Критически изучив действующий порядок перемещения информации о затратах в разрезе технологических этапов мяскоколбасного производства на основе разработанных форм документов, разработаны схемы контрольно-информационных потоков процесса формирования себестоимости мяскоколбасных изделий.

Таблица 4. Группировка документов по учету затрат при производстве мяскоколбасной продукции

Признак группировки	Рекомендуемые к использованию документы		
	Существующие		Вновь разработанные
	наименование документа	новые реквизиты	
Документы по основным нормативам, регламентирующим расходы ресурсов	Попередельно-технологическая карта	Виды работ, нормативные затраты бизнес-процессов по статьям с выявлением отклонений и путей их устранения	Документ по расчету нормативов затрат на сырье, материалы; водоснабжение; электропотребление; оплату труда; амортизации основных средств; ремонт основных средств; спецодежду Производственный бюджет по бизнес-единицам
	Сводная попередельно-технологическая карта		
Документы внутреннего учета и контроля	Акт на дефростацию	Перечень причин отклонений и виновных лиц	Акт о браке: сырья и материалов, находящихся в посоле; при измельчении и формовке батона
	Журнал ежедневного учета обвалки и жиловки мяса	Перечень причин потерь и виновных лиц	Сводный отчет о браке в посолочном и термическом отделении
	Рапорт о переработке сырья и выработке полуфабрикатов для колбасного производства	Перечень причин отклонений от норм Пути устранения отклонений	Акт о возврате Ведомость о возврате по наименованиям колбасной продукции и покупателям
	Отвес-накладная на внутреннее перемещение сырья	Нормы выхода отходов	Отчеты об исполнении производственного бюджета по бизнес-единицам
		Перечень причин отклонений и виновных лиц	Сводный отчет о затратах на производство

Особое значение при организации контроля затрат, формирующих стоимость мясных изделий, занимают вопросы бюджетирования, которые как показали обследования мясоперерабатывающих предприятий, не разработаны, что является существенным недостатком в осуществлении контрольных функций.

Изучение экономической литературы по вопросу структуры бюджетов, ориентированных на планирование и контроль затрат, показало, что они предусматривают: бюджет продаж, бюджет закупок, производственный бюджет, бюджет прямых материальных затрат, бюджет прямых затрат на оплату труда и бюджет общепроизводственных (операционных) затрат; бюджет коммерческих и управленческих расходов.

Основную контрольную функцию по бизнес-единицам выполняет производственный бюджет, который служат основой для принятия управленческих решений по контролю за затратами и их экономии. В процессе исследования, проведя разработку этого бюджета с адаптацией к использованию на мясоперерабатывающих предприятиях, рекомендован порядок его составления в разрезе бизнес-единиц с указанием входящей и исходящей информации (рис.2).

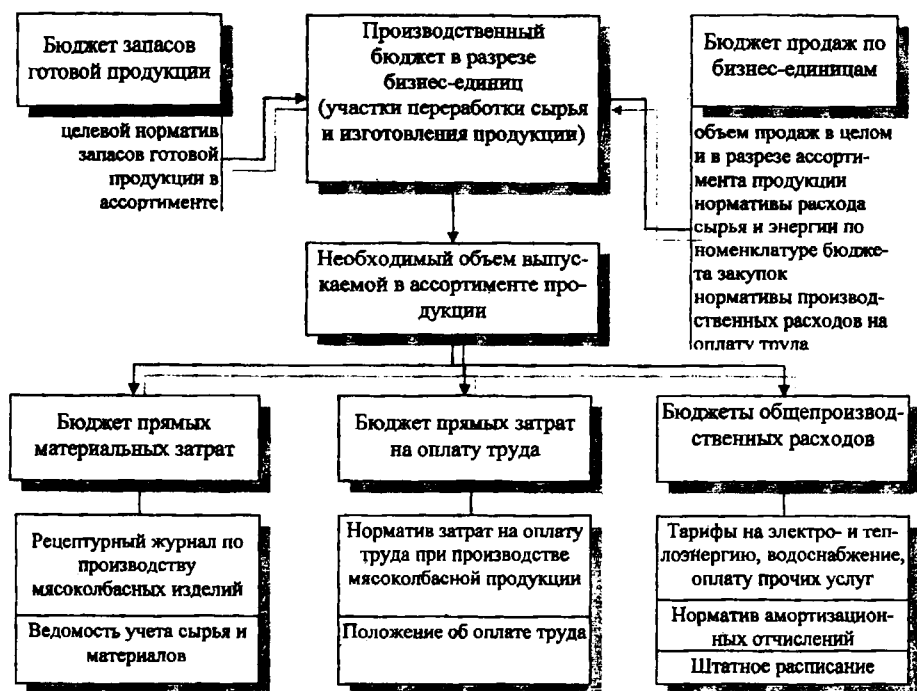


Рис.2. Контрольно-информационные потоки о затратах на производство мяскоколбасной продукции в системе бюджетирования

При осуществлении контроля за затратами немаловажное значение имеет информация об исполнении производственного бюджета. Как показали исследования, такая информация не систематизирована и оформляется в отчетах произвольной формы. В связи с этим, разработаны следующие формы отчетности на уровне производственного бюджета, где отражаются показатели по рекомендованным бизнес-единицам в разрезе технологических процессов и видов мясных изделий, позволяющих оценить исполнение: использования основных материалов; затрат труда; общепроизводственных расходов; затрат на обеспечение качества мяскоколбасных изделий.

Что касается формирования в специальном отчете информации по затратам на обеспечение качества, то необходимо создание информационного массива, который позволит:

- определить эффективность внутреннего контроля за затратами на качество, разработать корректирующие меры с оценкой их результатов;
- проводить анализ динамики затрат на качество с определением влияния показателей качества на их оптимальный уровень.

Для составления этого отчета требуется аналитическая информация о составе затрат на обеспечение качества мяскоколбасной продукции. Как показали

исследования, состав затрат на обеспечение качества подлежит следующей группировке (табл. 5).

Таблица 5. Группировка затрат на обеспечение качества при производстве мяскоколбасных изделий по бизнес-процессам

Состав затрат	
при переработке мясного сырья	при изготовлении мяскоколбасных изделий
на осуществление контроля:	
<ul style="list-style-type: none"> - затрат на планирование качества по обработке туш, извлечению субпродуктов, распиловке, зачистке; - затрат на обеспечение качества и безопасность исходного сырья; - затрат на проведение ветеринарно-санитарной экспертизы исходного сырья; - затрат на хранение исходного сырья; - затрат на содержание санитарно-технического состояния помещений и оборудования; - затрат на охрану производственной и окружающей среды; - затрат лаборатории на контрольно-испытательные обследования; - затрат на проверку комплектности сопроводительной документации 	<ul style="list-style-type: none"> - затрат на планирование качества производственных переделов; - затрат на проведение санитарной экспертизы мяскоколбасной продукции; - затрат на передачу в производство сырья; - затрат на обеспечение качества и безопасность поступающих в производство туш; - затрат на обеспечение качества и безопасность готовых мяскоколбасных изделий и полуфабрикатов; - затрат на хранение и сбыт готовой продукции; - затрат на содержание санитарно-технического состояния помещений и оборудования; - затрат на охрану производственной, включая личную гигиену, и окружающей среды; - затрат лаборатории на контрольно-испытательные обследования; - затрат на проверку комплектности сопроводительной документации
на исправление и переделку дефектов, выявленных в процессе производства полуфабрикатов и мяскоколбасной продукции:	
<ul style="list-style-type: none"> - затраты на ликвидацию исходного сырья, неподлежащих исправлению; - затраты на исправление дефектов по разделке туш и исходного сырья; - затраты на оплату простоев из-за дефектов исходного сырья и ошибок в планировании; - затраты на контроль по результатам переделки и доделки 	<ul style="list-style-type: none"> - затраты на ликвидацию мяскоколбасных изделий, неподлежащих исправлению; - затраты на исправление дефектов при производстве мяскоколбасной продукции и исходного сырья, поступающего в производство; - затраты на оплату простоев из-за дефектов мяскоколбасной продукции и ошибок в планировании; - затраты на контроль по результатам переделки и доделки
по предотвращению дефектов полуфабрикатов и мяскоколбасной продукции:	
<ul style="list-style-type: none"> - затраты на планирование качества на основе анализа причин дефектов; - затраты на внедрение новой техники, технологии и организации переработки туш; - затраты на повышение уровня компетентности персонала и системы планирования 	<ul style="list-style-type: none"> - затраты на планирование качества на основе анализа причин дефектов; - затраты на внедрение новой техники, технологии и организации производства; - затраты на повышение уровня компетентности персонала и системы планирования
	<p>подтверждение качества мяскоколбасной продукции:</p> <ul style="list-style-type: none"> - затраты на сертификацию продукции; - затраты на рекламу мяскоколбасной продукции

Существенную роль в формировании информации по управлению затратами на обеспечение качества имеет проведение анализа брака, дефектов, недоделок и тестовых проверок. При этом для расчета суммарных потерь от брака, недоделок и дефектов рекомендуем использовать следующую формулу:

$$\begin{array}{l}
 \text{Суммарные} \\
 \text{потери от} \\
 \text{брака, недоделок и} \\
 \text{дефектов}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Сумма потерь по} \\
 \text{исправлению} \\
 \text{недоделок и} \\
 \text{дефектов в} \\
 \text{процессе} \\
 \text{производства} \\
 \text{мясоколбасных} \\
 \text{изделий}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Сумма потерь от} \\
 \text{брака при произ-} \\
 \text{водстве мясного} \\
 \text{изделия в виде} \\
 \text{затрат, понесен-} \\
 \text{ных в связи с ис-} \\
 \text{правлением недо-} \\
 \text{делок и дефектов}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Сумма потерь от ис-} \\
 \text{правления недоделок и} \\
 \text{дефектов в части} \\
 \text{стоимости сырья, из-} \\
 \text{расходованного на ис-} \\
 \text{правление недоделок и} \\
 \text{дефектов с учетом} \\
 \text{сумм оплаты труда,} \\
 \text{затраченных в связи с} \\
 \text{исправлением брака}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Сумма воз-} \\
 \text{мещения} \\
 \text{убытков,} \\
 \text{фактически} \\
 \text{вызванных с} \\
 \text{виновников} \\
 \text{брака}
 \end{array}$$

Для характеристики уровня изменения брака мясных изделий рекомендуем использовать коэффициент брака ($K_{бр}$), рассчитываемый как отношение забракованного количества к фактически произведенному объему мясных изделий. При этом коэффициент брака следует анализировать в динамике за предыдущие отчетные периоды, а также с аналогичными показателями других мясоперерабатывающих предприятий с выявлением причин и виновников возникновения брака.

Наряду с вышеперечисленными показателями для анализа эффективности затрат на обеспечение качества мясных изделий рекомендуем определять динамику прироста суммы затрат на обеспечение качества с расчетом относительного показателя таких затрат на 1 рубль произведенных мясных изделий, т.е. коэффициента качества. Этот показатель предлагаем рассчитывать как отношение суммы затрат на обеспечение качества к объему произведенных мясных изделий, умноженное на коэффициент показателя качества (внешний вид и консистенция; вид на разрезе; запах и вкус; содержание влаги в %; содержание поваренной соли в %; содержание нитрита натрия на 100 г. продукта в мг; форма, размер и вязка батона). Коэффициент качества позволяет оценить динамику затрат на обеспечение качества и проанализировать факторы изменения их величины на 1 рубль мясных изделий.

Таким образом, проведение такого анализа при оценке качества мясных изделий позволит выявить нарушения ТУ и ГОСТ, изучить динамику показателей эффективности затрат на качество и выявить резервы их повышения.

В заключении диссертации сформулированы основные результаты исследования, выводы по наиболее значимым проблемам, решение которых могут способствовать правильной организации учета и внутреннего контроля затрат на производство мясоколбасной продукции.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Тахтомысова, Д.А.* Учётное обеспечение управления затратами в мясоперерабатывающих предприятиях АПК / Д.А. Тахтомысова // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. - 2007. - №19 (5). - 0,22 п.л.

Монографии:

2. *Тахтомысова, Д.А.* Учетно-аналитическое обеспечение контроля затрат на предприятиях мясной промышленности: [монография] / Д.А. Тахтомысова, Т.В. Говорунова. – Саратов: ФГОУ ВПО «Саратовский ГАУ», 2008. – 18,0 п.л. (9,0 п.л. – лично автора).

Статья и тезисы докладов в других изданиях:

3. *Тахтомысова, Д.А.* Отражение затрат в управленческом учете на перерабатывающих предприятиях АПК / Д.А. Тахтомысова // Проблемы и перспективы совершенствования управления национальным экономическим потенциалом: материалы междунар. науч.-практ. конф. / СГСЭУ. – Саратов, 2006. – 0,22 п.л.

4. *Тахтомысова, Д.А.* Классификация и состав затрат на производство и реализацию продукции в перерабатывающей отрасли АПК/Д.А. Тахтомысова // Учётно-аналитическое обеспечение и оценка управленческих решений: межвузовский сб. науч. ст. – Саратов: Научная книга, 2006. – 0,23 п.л.

5. *Тахтомысова, Д.А.* Влияние отраслевой специфики перерабатывающего производства на постановку учета затрат / Д.А. Тахтомысова // Материалы конф. посвященной 119-й годовщине со дня рождения академика Н.И. Вавилова "Вавилонские чтения - 2006" Секция "Социально-экономические проблемы развития АПК" ч. 2. / ФГОУ ВПО "Саратовский ГАУ". – Саратов, 2006. – 0,14 п.л.

6. *Тахтомысова, Д.А.* Учетно-аналитическое обеспечение и необходимость контроля за затратами / Д.А. Тахтомысова // Модели управленческого учета и их аналитическое обеспечение: междунар. межвузовский сб. науч. ст. – Саратов: Научная книга, 2007. – 0,23 п.л.

7. *Тахтомысова, Д.А.* Особенности организации учёта затрат в колбасном производстве / Д.А. Тахтомысова // Проблемы и перспективы развития агропромышленного рынка: материалы II Всероссийской науч.-практ. конф. / ФГОУ ВПО "Саратовский ГАУ" - Саратов, 2007. – 0,23 п.л.

8. *Тахтомысова, Д.А.* Контроль затрат с применением нормативного метода учёта затрат на мясоперерабатывающих предприятиях / Д.А. Тахтомысова // Учётно-аналитическое обеспечение управления деятельностью организаций АПК: межвузовский сб. науч. работ. / ФГОУ ВПО "Саратовский ГАУ" - Саратов, 2007. – 0,45 п.л.

9. *Тахтомысова, Д.А.* Документальное оформление учёта затрат и выхода продукции на мясоперерабатывающих предприятиях / Д.А. Тахтомысова // Пути и механизмы обеспечения конкурентоспособности российских регионов: сборник научных трудов. / ПАГС - Саратов, 2007. – 0,36 п.л.

10. *Тахтомысова, Д.А.* Разработка операционного бюджета, как средство контроля затрат на производство продукции переработки / Д.А. Тахтомысова // Проблемы управленческой системы повышения качества учётной информации: междунар. межвузовский сб. науч. ст. – Саратов: Научная книга, 2008. – 0,36 п.л.

11. *Тахтомысова, Д.А.* Внутреннее документальное обеспечение системы управленческого учета на мясоперерабатывающих предприятиях / Д.А. Тахтомысова // Материалы научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава и аспирантов по итогам научно-исследовательской и учебно-методической работы за 2007 год. - Саратов: Научная книга, 2008. - 0,36 п.л.

Автореферат

Подписано в печать 10.05.2008
Бумага типогр. №1
Печать офсетная
Заказ 290

Формат 60x84 ¹/₁₆
Гарнитура "Times"
Уч.-изд. л. 1,0
Тираж 100 экз.

**Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.**

102